

### บทที่ 3

#### การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของต่างประเทศ

ในแต่ละประเทศจะมีการจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นรายได้ในการจัดทำภารกิจต่างๆ การจัดเก็บภาษีมีโอกาสที่จะเกิดข้อพิพาทระหว่างประชาชนผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ผู้จัดเก็บภาษีขึ้น ประเทศต่างๆ จึงต้องมีการกำหนดมาตรการในการหาทางยุติข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ซึ่งอาจแบ่งเป็นการยุติข้อพิพาทในฝ่ายปกครองและการยุติข้อพิพาทในชั้นศาล ทั้งนี้ ประเทศต่างๆ จะมีบทบัญญัติเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองแตกต่างกันตามความจำเป็น และความเหมาะสมของประเทศนั้นๆ

ในการศึกษาเพื่อวิเคราะห์ปัญหา อุปสรรค และเสนอแนวทางในการปฏิรูปการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย ผู้เขียนจึงได้ทำการศึกษากการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของต่างประเทศ โดยศึกษาทั้งประเทศที่ไม่มีศาลซึ่งทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาข้อพิพาททางภาษีโดยเฉพาะ คือ ประเทศอังกฤษ และประเทศที่มีศาลซึ่งทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาข้อพิพาททางภาษีโดยเฉพาะ คือ ประเทศฝรั่งเศส

#### 3.1 การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศอังกฤษ

ประเทศอังกฤษมีการจัดเก็บภาษีหลายประเภททั้งภาษีที่จัดเก็บโดยส่วนกลางและภาษีที่จัดเก็บโดยส่วนท้องถิ่น ภาษีที่จัดเก็บโดยส่วนกลางนั้น ในอดีตประเทศอังกฤษมีหน่วยงานที่รับผิดชอบ 2 หน่วยงาน คือ กรมสรรพากร (Inland Revenue) และกรมศุลกากรและสรรพสามิต (HM Customs and Excise) โดยกรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บภาษีเงินได้ ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้จากทุนตามพระราชบัญญัติการบริหารจัดเก็บภาษี ค.ศ. 1970 (Taxes Management Act 1970) ส่วนกรมศุลกากรและสรรพสามิต (HM Customs and Excise) มีหน้าที่จัดเก็บอากรศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชบัญญัติการบริหารจัดเก็บอากรศุลกากรและภาษีสรรพสามิต ค.ศ. 1979 (Customs and Excise Management Act 1979) และกฎของประชาคมยุโรป (European Community Law) ต่อมาวันที่ 18 เมษายน 2548 ได้มีการรวมหน่วยงานบริหารจัดการเก็บภาษีทั้งสองและตั้งเป็นหน่วยงานใหม่ คือ กรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HM Revenue and Customs (HMRC)) ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีทางตรง

เช่น ภาษีส่วนเกินมูลค่าทรัพย์สิน ภาษีบริษัท ภาษีรายได้ ภาษีมรดก และภาษีทางอ้อม เช่น ภาษีสรรพสามิต ภาษีประกันภัยพิเศษ ภาษีรายได้ปิโตรเลียม ภาษีที่ดิน ภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>1</sup> ในขณะที่ ภาษีท้องถิ่นนั้น มีหน่วยงานในระดับท้องถิ่นทำหน้าที่จัดเก็บ เช่น ภาษีสำหรับสถานที่ที่ไม่มีที่พักอาศัย (Non-Domestic Rates) ภาษีท้องถิ่น (Council Tax) และภาษีธุรกิจ (Business Rates)

การยุติข้อพิพาทของประเทศอังกฤษแบ่งเป็น 2 ขั้นตอนหลัก คือ การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองและการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล โดยการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองมีทั้งกรณีที่แบ่งเป็นสองขั้นตอน ขั้นตอนแรกเป็นการร้องขอให้หน่วยงานทบทวนคำสั่ง และขั้นตอนที่สองเป็นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และกรณีที่เป็น การอุทธรณ์ขั้นตอนเดียวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยการอุทธรณ์จะมีบทบัญญัติกำหนดมูลเหตุที่ก่อให้เกิดสิทธิในการอุทธรณ์ซึ่งเปรียบเสมือนอำนาจในการฟ้องคดีต่อศาล ผู้เสียภาษีจึงสามารถทราบสิทธิของตนได้โดยชัดแจ้ง สิทธิในการอุทธรณ์คำสั่งในทางภาษีใดๆ จะรวมถึงสิทธิที่จะอุทธรณ์ในเรื่องจำนวนเงินทั้งหมดที่มีการประเมิน ค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนก่อนที่จะนำมาคำนวณภาษี อัตราภาษีที่เรียกเก็บ จำนวนภาษีที่เรียกเก็บ เป็นต้น

### 3.1.1 การขอให้หน่วยงานทบทวนคำสั่ง<sup>2</sup>

การยุติข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม และอากรศุลกากร ผู้เสียภาษีต้องมีการร้องขอให้ทบทวนคำสั่งทางภาษีก่อนจึงจะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยทั่วไปเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้จัดเก็บภาษีจะแจ้งสิทธิการขอให้ทบทวนคำสั่งทางภาษี และให้คำแนะนำแก่ผู้เสียภาษีว่าจะดำเนินการขอให้หน่วยงานทบทวนคำสั่งต่อไปอย่างไร

#### 3.1.1.1 การยื่นขอให้ทบทวนคำสั่ง

การร้องขอให้หน่วยงานทบทวนคำสั่งในทางภาษีเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำสั่งทางภาษีอันเป็นการกำหนดภาษีเป็นรายบุคคลของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษี เช่น การประเมินภาษี การวินิจฉัยค่าขอคืนภาษี การวินิจฉัยการขอลดหย่อนค่าภาษี

<sup>1</sup> HM Revenue & Customs (HMRC), "About us," <<http://www.hmrc.gov.uk/menus/aboutmenu.htm>>, February 2008.

<sup>2</sup> เหตุที่ผู้เขียนใช้ข้อความว่า "การขอให้หน่วยงานทบทวนคำสั่ง" โดยมิได้ใช้ข้อความว่า "การอุทธรณ์" เพื่อมิให้เกิดความสับสนว่าเป็นขั้นตอนเดียวกัน

ซึ่งในการยื่นคำร้อง ผู้เสียภาษีหรือตัวแทนต้องยื่นคำร้องเป็นหนังสือพร้อมทั้งแสดงเหตุผล ภายใน 45 วันนับแต่วันที่มิควินิจฉัยอันเป็นมูลเหตุของการขอให้ทบทวนนั้น ต่อสำนักงานของกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HM Revenue and Customs (HMRC)) ซึ่งเป็นผู้มีคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้ร้องขอให้ทบทวนนั้น

หากผู้เสียภาษีไม่สามารถยื่นขอให้หน่วยงานทบทวนคำสั่งภายในเวลาดังกล่าวได้ ผู้เสียภาษีมีสิทธิขอขยายกำหนดเวลายื่นขอให้หน่วยงานทบทวนคำสั่งก่อนที่เวลาดังกล่าวจะสิ้นสุดลงพร้อมทั้งเหตุผลที่ไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ในเวลาดังกล่าวได้ หากกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากรเห็นด้วยก็จะขยายกำหนดเวลาให้

### 3.1.1.2 การพิจารณาคำร้องขอให้ทบทวนคำสั่ง

เจ้าหน้าที่ของกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HM Revenue and Customs (HMRC)) จะเป็นผู้พิจารณาคำร้องขอให้ทบทวนคำสั่ง โดยผู้พิจารณาคำร้องจะเป็นผู้ที่ไม่เกี่ยวข้องกับการทำคำสั่งทางภาษีที่ร้องขอให้หน่วยงานทบทวนนี้ และเป็นบุคคลที่อาวุโสกว่าบุคคลซึ่งทำคำสั่งทางภาษีที่มาร้องขอให้หน่วยงานทบทวน

ในการพิจารณาทบทวนนี้ เจ้าหน้าที่ต้องดำเนินการพิจารณาและมีคำวินิจฉัยทบทวนพร้อมทั้งแจ้งคำวินิจฉัยทบทวนแก่ผู้ร้องขอให้แล้วเสร็จภายใน 45 วันนับแต่วันได้รับคำร้องขอให้ทบทวนคำสั่ง หากไม่มีการแจ้งคำวินิจฉัยทบทวนให้แก่ผู้ร้องขอภายในเวลาที่กำหนดให้ถือว่าเจ้าหน้าที่ยื่นตามคำวินิจฉัยเดิมซึ่งเป็นมูลเหตุของการยื่นคำร้องขอให้ทบทวนนั้น

### 3.1.1.3 ผลของการขอให้ทบทวนคำสั่ง

หากผู้ร้องขอให้ทบทวนคำสั่งไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยทบทวนของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง หรือกรณีที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองไม่มีคำวินิจฉัยทบทวนภายใน 45 วันนับแต่วันได้รับคำร้องขอให้ทบทวนคำสั่ง ผู้ร้องขอมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยทบทวนคำสั่งหรือคำสั่งทางภาษีดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์<sup>3</sup> ซึ่งทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์แยกตามประเภทของภาษีและประเภทของข้อพิพาทได้ต่อไป

## 3.1.2 การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ประเทศอังกฤษไม่มีศาลซึ่งทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีปกครองและคดีภาษี โดยเฉพาะ จึงมีการตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางปกครองตามพระราชบัญญัติ

<sup>3</sup> Tribunals Service, "The appeal," <[http://www.generalcommissioners.gov.uk/the\\_appeal/the\\_appeal.htm#q1](http://www.generalcommissioners.gov.uk/the_appeal/the_appeal.htm#q1)>, February 2008.

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และไต่สวน ค.ศ. 1958 (Tribunals and Inquiries Act 1958) ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางปกครองก่อนที่จะนำข้อพิพาทนั้นไปฟ้องคดีต่อศาล เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของประชาชน องค์กรที่ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีของประเทศอังกฤษมีความแตกต่างจากองค์กรที่ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ของประเทศไทย โดยองค์กรที่ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษจะเป็นอิสระไม่ขึ้นตรงต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยองค์กรเหล่านี้ทำหน้าที่พิจารณาบททวนคำสั่งทางภาษีในปัญหาข้อเท็จจริงและปัญหาข้อกฎหมาย ซึ่งคำวินิจฉัยในปัญหาข้อเท็จจริงถือเป็นที่สุด โดยแบ่งเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองตามองค์กรที่ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

### 3.1.2.1 การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้ (General Commissioners of Income Tax)<sup>4</sup>

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้ประกอบด้วยกรรมการซึ่งมีความเป็นกลางที่เป็นบุคคลในท้องถิ่นนั้นๆ การทำหน้าที่ของคณะกรรมการจะไม่ได้รับค่าตอบแทน เว้นแต่ค่าใช้จ่ายในการเดินทางและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เท่านั้น ทั้งนี้ กรรมการพิจารณาอุทธรณ์ส่วนใหญ่จะเป็นนักกฎหมาย หากกรรมการผู้ใดไม่ใช่ นักกฎหมาย เจ้าหน้าที่ของสำนักงานอุทธรณ์ (Clerk) จะให้คำแนะนำทางกฎหมายต่อกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ผู้นั้น กรณีนี้จึงต่างจากประเทศไทยที่โดยปกติจะกำหนดให้บุคคลซึ่งมีหน้าที่งานประจำอยู่แล้วเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้มีอำนาจหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาทที่เกิดจากภาษีเงินได้ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดทางภาษี การบังคับโทษหรือเงินเพิ่ม ความรับผิดในการจ่ายเงินประกันสังคม การจ่ายเงินที่เกี่ยวข้องกับความเจ็บป่วยตามกฎหมาย และการจ่ายเงินเกี่ยวกับการคลอดบุตรตามกฎหมาย การประเมินภาษีผู้เสียภาษีที่ไม่ได้ยื่นแบบประเมินตนเอง การแก้ไขแบบประเมินตนเองของผู้เสียภาษี เงินเพิ่ม ภาษีหัก ณ ที่จ่าย และคำวินิจฉัยในเรื่องต่างๆ เช่น โทษ เครดิตภาษีของลูกจ้าง<sup>5</sup> โดยมีรายละเอียดการยื่นอุทธรณ์ การพิจารณาอุทธรณ์ และผลของการอุทธรณ์ ดังนี้

<sup>4</sup> General Commissioners of Income Tax, "The appeal," <[http://www.generalcommissioners.gov.uk/the\\_appeal/the\\_appeal.htm](http://www.generalcommissioners.gov.uk/the_appeal/the_appeal.htm)>, October 2007.

<sup>5</sup> รัฐปกรณ นิกานันท์, "การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร : ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ," (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), น.118.

### 3.1.2.1.1 การยื่นอุทธรณ์

ผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ ดังนี้

#### (1) ผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์

ผู้ที่จะมีสิทธิอุทธรณ์ต้องเป็นผู้ที่ได้รับแจ้งคำสั่งหรือคำวินิจฉัยอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ โดยมีประเด็นข้อพิพาท อาทิ จำนวนภาษีที่มีการประเมิน ค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนก่อนที่จะนำมาคำนวณภาษี อัตราภาษี เป็นต้น โดยผู้นั้นจะมอบหมายให้ที่ปรึกษา ผู้เชี่ยวชาญ หรือตัวแทนที่ได้รับมอบอำนาจให้กระทำการแทนเป็นผู้ยื่นอุทธรณ์ต่อกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HM Revenue and Customs (HMRC)) ก็ได้ ในการยื่นอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายแต่อย่างใด โดยผู้นั้นมีสิทธิเลือกยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้ที่ตั้งใกล้กับที่อยู่อาศัย สถานที่ทำงาน หรือสถานที่ประกอบธุรกิจของผู้อุทธรณ์ก็ได้

ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์แล้ว หากต่อมามีความประสงค์ที่จะขอถอนคำอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิขอถอนคำอุทธรณ์ได้หากได้รับความยินยอมจากกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร หากกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากรยินยอมก็จะแจ้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้ต่อไป แต่หากไม่ยินยอมก็จะทำหนังสือแจ้งกลับมายังผู้อุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับเรื่องขอถอนคำอุทธรณ์

#### (2) กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์

ผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์โดยส่งไปยังกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากรภายใน 30 วันนับแต่วันที่ปรากฏในหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ หากผู้เสียภาษีไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาได้เพราะต้องเตรียมข้อมูล เอกสาร หรือจัดทำบัญชี ผู้นั้นมีสิทธิขอขยายกำหนดเวลาได้ โดยการขอขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์นั้น ผู้อุทธรณ์จะต้องแจ้งไปด้วยว่าต้องการใช้เวลาในการดำเนินการเท่าใด ถ้ากรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากรเห็นว่ามิเหตุผลอันสมควรก็จะอนุญาตให้ยื่นอุทธรณ์ได้ แต่ถ้ากรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากรไม่อนุญาต ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำร้องขอขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้โดยตรง และถ้าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้เห็นว่ามิเหตุผลอันสมควร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้ก็จะรับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา

กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษมีความใกล้เคียงกับกำหนดเวลาของประเทศไทย แต่กฎหมายของประเทศไทยส่วนใหญ่มิได้ให้อำนาจแก่ผู้พิจารณาอุทธรณ์ในการ

ขยายกำหนดเวลาและกฎหมายเฉพาะบางฉบับก็มิได้กำหนดเรื่องการขยายกำหนดเวลา ยื่นอุทธรณ์ไว้ซึ่งเป็นปัญหาแก่ผู้เสียภาษีได้

### (3) แบบคำอุทธรณ์

ในการยื่นอุทธรณ์ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องยื่นอุทธรณ์โดยใช้แบบคำอุทธรณ์ โดยผู้เสียภาษี สามารถยื่นอุทธรณ์โดยใช้หนังสือที่มีข้อความเป็นการอุทธรณ์หรือใช้แบบคำอุทธรณ์ที่กรม การจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากรได้ส่งไปให้พร้อมคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ก็ได้ โดย ผู้เสียภาษีต้องเขียนชื่อ นามสกุล หมายเลขประกันสังคม หมายเลขการประเมินภาษี และ หมายเลขข้อมูลปรากฏในหนังสือแจ้งคำสั่ง แต่การอุทธรณ์ของประเทศไทยกฎหมายกำหนดให้ ผู้อุทธรณ์ต้องใช้แบบคำอุทธรณ์ซึ่งเป็นปัญหาแก่ผู้เสียภาษีได้

#### 3.1.2.1.2 การพิจารณาอุทธรณ์

ในการพิจารณาอุทธรณ์ เจ้าหน้าที่ของสำนักงานอุทธรณ์ (Clerk) จะเป็นผู้มีหน้าที่จัด ให้มีการพิจารณาอุทธรณ์ โดยเจ้าหน้าที่จะจัดส่งหนังสือแจ้งวันเวลาและสถานที่พิจารณา อุทธรณ์ให้แก่ผู้อุทธรณ์ซึ่งปกติผู้อุทธรณ์จะได้รับหนังสือแจ้งการพิจารณาอุทธรณ์ล่วงหน้าไม่น้อย กว่า 28 วัน แต่ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่สามารถเข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์ในวันเวลาดังกล่าว ผู้อุทธรณ์ สามารถแจ้งเหตุผลอันสมควรไปยังเจ้าหน้าที่ของสำนักงานอุทธรณ์ได้โดยตรง และอาจขอให้มี การเลื่อนการพิจารณาออกไปเป็นวันอื่น หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้เห็นว่า มีเหตุผลอันสมควรก็จะให้เลื่อนการพิจารณาออกไป

ในวันพิจารณาอุทธรณ์ ถ้าผู้อุทธรณ์และตัวแทนไม่ได้เข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยไม่ได้ให้เหตุผล คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้จะพิจารณาอุทธรณ์ โดยปราศจากผู้อุทธรณ์ก็ได้ ทั้งนี้ การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษี เงินได้จะกระทำโดยเปิดเผยและอย่างไม่เป็นทางการเท่าที่จะทำได้ เว้นแต่ผู้อุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้หรือบุคคลหนึ่งบุคคลใดร้องขอให้พิจารณาโดยลับ ในกรณีที่เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับศีลธรรม คำสั่งของรัฐ ความมั่นคง ผู้เยาว์หรือปกป้องความเป็น ส่วนตัวในการใช้ชีวิต หรือการพิจารณาโดยเปิดเผยจะทำให้เกิดอคติ

การพิจารณาอุทธรณ์จะกระทำโดยกรรมการจำนวน 3 คน ซึ่งในการพิจารณาอุทธรณ์ จะมีการรับฟังข้อเท็จจริงจากฝ่ายผู้อุทธรณ์และฝ่ายกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร เมื่อพิจารณาเสร็จแล้วคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้จะขอให้ทุกฝ่ายออกไปจากห้อง เพื่อทำการวินิจฉัยโดยมีเจ้าหน้าที่ของสำนักงานอุทธรณ์เป็นผู้ให้ความเห็นในประเด็นข้อกฎหมาย โดยคู่กรณีทั้งสองฝ่ายสามารถทราบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ทันที เว้นแต่กรณีที่คณะกรรมการ

พิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้ไม่สามารถวินิจฉัยได้ภายในวันนั้นก็แจ้งให้คู่กรณีทราบต่อไป หลังจากนั้น จะมีการจัดส่งหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ไปให้คู่กรณีอีกครั้งหนึ่งเพื่อเป็นการยืนยัน คำวินิจฉัยอุทธรณ์

หากผู้อุทธรณ์หรือกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากรไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์หรือกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากรย่อมมีสิทธิ ขอให้ฝ่ายปกครองพิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่

กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษจึงต่างจากการอุทธรณ์ตามกฎหมาย ส่วนใหญ่ของประเทศไทย เนื่องจากประเทศไทยมิได้มีการพิจารณาโดยเปิดเผยและให้สิทธิ ผู้อุทธรณ์ในการเข้ามามีส่วนร่วมในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ และไม่มีการขอให้พิจารณาใหม่

### 3.1.2.1.3 การขอให้พิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่<sup>6</sup>

ผู้อุทธรณ์หรือกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากรที่ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ มีสิทธิร้องขอต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้ให้พิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่ โดยต้องมีเหตุอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้

(1) ผู้ร้องขอให้พิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่ เห็นว่า คำวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่ถูกต้อง เนื่องจากกระบวนการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองไม่ชอบด้วยกฎหมายซึ่งอาจเกิด จากเจ้าหน้าที่ของสำนักงานอุทธรณ์ (Clerk) คณะทำงานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภาษีเงินได้ หรือคู่กรณีฝ่ายหนึ่งฝ่ายใด

(2) ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์หรือผู้แทน หรือผู้ที่ต้องเข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้เข้าร่วมพิจารณาอุทธรณ์โดยมีเหตุผลอันสมควร

(3) ในการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้นำเอกสารหรือข้อมูลซึ่งเกี่ยวข้องกับข้อพิพาท ที่ผู้อุทธรณ์ได้ส่งไปให้เจ้าหน้าที่ของสำนักงานอุทธรณ์ หรือเจ้าหน้าที่ของกรมการจัดเก็บภาษีและ อากรศุลกากรก่อนที่จะมีการพิจารณาอุทธรณ์

ในการขอให้พิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่ ผู้ร้องขอจะต้องทำหนังสือถึง คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้ภายใน 14 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งคำวินิจฉัย อุทธรณ์ (Notice of Determination) โดยจะต้องระบุถึงเหตุผลที่ต้องขอให้พิจารณาคำวินิจฉัย อุทธรณ์ใหม่ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิจารณาแล้วเห็นควรที่จะให้ พิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่ก็จะแจ้งให้ผู้ร้องทราบภายใน 14 วัน นับแต่วันที่ผู้ร้องได้ทำหนังสือ ถึงคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้

<sup>6</sup> เพ็ญอ้าง, น.124 - 125.

#### 3.1.2.1.4 ผลของการอุทธรณ์

กฎหมายกำหนดผลของการอุทธรณ์ในเรื่องการทูลเกล้าการชำระภาษีและการอุทธรณ์ต่อศาล ดังนี้

##### (1) การทูลเกล้าการชำระภาษี

ในกรณีของภาษีเงินได้ ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องชำระภาษีตั้งแต่ในช่วงเวลาอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้ ผู้อุทธรณ์จึงไม่จำเป็นต้องขอทูลเกล้าการชำระภาษีแต่อย่างใด โดยผู้เสียภาษีจะต้องชำระภาษีเมื่อมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้แล้ว ในกรณีนี้ แม้ว่าผู้เสียภาษีจะนำข้อพิพาทไปอุทธรณ์โดยการฟ้องคดีต่อศาล ผู้เสียภาษียังจะไม่ได้รับการทูลเกล้าการชำระภาษี แต่ผู้เสียภาษีมีสิทธิขอทูลเกล้าการชำระภาษีได้ กรณีดังกล่าวจึงต่างจากการอุทธรณ์ของประเทศไทยที่ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีตั้งแต่มีคำสั่งให้ชำระภาษีแล้ว แม้ว่าจะมีการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองก็ตาม

##### (2) การอุทธรณ์ต่อศาล

ผู้เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้ มีสิทธินำประเด็นข้อพิพาทดังกล่าวเฉพาะแต่ในปัญหาข้อกฎหมายไปฟ้องต่อศาลได้ในขณะที่ปัญหาข้อเท็จจริงเป็นอันยุติในฝ่ายปกครอง

#### 3.1.2.2 การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษ (Special Commissioners of Income Tax)<sup>7</sup>

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษมีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาทที่เกิดจากภาษีเงินได้ซึ่งจัดเก็บโดยกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากรที่บัญญัติไว้ในระเบียบว่าด้วยการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษ ค.ศ. 1994 (Special Commissioners (Jurisdiction and Procedure) Regulations 1994) และพระราชบัญญัติการบริหารจัดเก็บภาษี ค.ศ. 1970 (The Taxes Management Act 1970) เช่นเดียวกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษเป็นการดำเนินงานส่วนหนึ่งของสำนักงานอุทธรณ์ (Court Service) ซึ่งเป็นหน่วยงานของ Lord Chancellor's Department การดำเนินงานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษจึงมีความอิสระไม่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี โดยที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษเป็นคณะกรรมการฝ่ายปกครองที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับคณะกรรมการ

<sup>7</sup> Tribunal Service, "Rules of procedure," <[http://www.financeandtaxtribunals.gov.uk/rules\\_procedure/rules\\_procedure.htm](http://www.financeandtaxtribunals.gov.uk/rules_procedure/rules_procedure.htm)>, October 2007.

พิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้ ข้อพิพาททางภาษีที่อยู่ในอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภาษีเงินได้และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษ ผู้เสียภาษีจึงมีสิทธิอุทธรณ์ต่อ คณะกรรมการชุดใดชุดหนึ่งก็ได้

โดยปกติคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้จะทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ ข้อพิพาททางภาษีที่ไม่มีความยุ่งยากหรือซับซ้อนมากนัก เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ภาษีเงินได้ไม่ใช่ผู้เชี่ยวชาญทางภาษีโดยตรง ในขณะที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภาษีเงินได้พิเศษจะเป็นบุคคลที่มีความเชี่ยวชาญทางภาษีมากกว่าจึงทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ ข้อพิพาททางภาษีที่มีความซับซ้อน อย่างไรก็ตามก็ดี คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้และ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษสามารถโอนข้อพิพาทที่ผู้เสียภาษีอุทธรณ์ ให้แก่กันได้ เช่น หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษ เห็นว่า ข้อพิพาททางภาษี ที่ยื่นอุทธรณ์ไม่มีปัญหาซับซ้อนมากก็โอนข้อพิพาทดังกล่าวให้เป็นหน้าที่ของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้ ในขณะที่เดียวกันคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้ก็สามารถ โอนข้อพิพาททางภาษีให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษได้ หากเห็นว่าข้อพิพาท ทางภาษีที่พิจารณาอุทธรณ์อยู่ นั้นมีความซับซ้อนและต้องใช้เวลามาก ในขณะที่ประเทศไทยมิได้ แบ่งอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามความยากง่ายของข้อพิพาท

#### 3.1.2.2.1 การยื่นอุทธรณ์

ผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์โดยมีรายละเอียดผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ และแบบคำอุทธรณ์ ดังนี้

##### (1) ผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์

ผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษมีลักษณะ เช่นเดียวกับผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้ โดยจะต้องเป็น ผู้ที่ได้รับแจ้งคำสั่งหรือคำวินิจฉัยซึ่งเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์โดยมีเนื้อหาของข้อพิพาท อาทิ จำนวน ภาษีที่ประเมิน ค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนก่อนที่จะนำมาคำนวณภาษี อัตราภาษี จำนวนภาษี โดย ผู้เสียภาษีจะมอบหมายให้ที่ปรึกษาผู้เชี่ยวชาญหรือตัวแทนที่ได้รับมอบอำนาจให้กระทำการแทน ผู้เสียภาษีเป็นผู้ยื่นอุทธรณ์ต่อกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากรก็ได้ ทั้งนี้ การใช้สิทธิอุทธรณ์ ภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษ ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องเสียค่าใช้จ่าย

##### (2) กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์

ผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ต่อกรมการจัดเก็บภาษีและอากร ศุลกากรภายใน 30 วันนับแต่วันที่ปรากฏในหนังสือแจ้งคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้น ในกรณี

ที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ภายในเวลาที่กำหนดเพราะต้องเตรียมข้อมูล เอกสาร หรือ จัดทำบัญชี ผู้เสียภาษีมีสิทธิร้องขอให้ขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ได้ โดยผู้อุทธรณ์จะต้องแจ้งไปด้วยว่าต้องการเวลาดำเนินการเท่าใด ถ้ากรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากรเห็นว่าเหตุผลสมควรก็จะอนุญาตให้ยื่นอุทธรณ์ได้ แต่ถ้าไม่อนุญาต ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยการขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษได้โดยตรง และถ้าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้เห็นว่าเหตุผลสมควร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้ก็จะอนุญาตให้ขยายกำหนดเวลา

### (3) แบบคำอุทธรณ์

ในการยื่นอุทธรณ์ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องยื่นอุทธรณ์โดนใช้แบบคำอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีสามารถยื่นอุทธรณ์โดยใช้หนังสือที่มีข้อความเป็นการอุทธรณ์หรือใช้คำอุทธรณ์ที่กรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากรได้ส่งไปให้พร้อมทั้งคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้น โดยผู้เสียภาษีต้องเขียนชื่อ นามสกุล หมายเลขประกันสังคม หมายเลขการประเมินภาษี และหมายเลขข้อมูลที่ปรากฏในหนังสือแจ้งคำสั่ง แต่การอุทธรณ์ของประเทศไทยกฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องยื่นอุทธรณ์โดยใช้แบบคำอุทธรณ์ไว้ซึ่งอาจเป็นปัญหาแก่ผู้เสียภาษีได้

#### 3.1.2.2.2 การพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษประกอบด้วยกรมการที่มีตำแหน่งหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์โดยเฉพาะ การพิจารณาอุทธรณ์โดยปกติจะพิจารณาโดยบุคคลเดียว เว้นแต่เป็นข้อพิพาทที่มีความยุ่งยากซับซ้อนหรือต้องใช้เวลาในการพิจารณาอุทธรณ์นานก็จะพิจารณาอุทธรณ์โดยกรมการตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป อำนาจหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษไม่แตกต่างจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้ เว้นแต่เป็นเรื่องที่กำหนดให้เป็นหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษโดยเฉพาะ เช่น กองทุน และการไม่ส่งเงินได้จากต่างประเทศกลับเข้ามาในประเทศ

ในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษนั้น จะพิจารณาอุทธรณ์ที่ลอนดอนแห่งเดียว โดยเจ้าหน้าที่ของสำนักงานอุทธรณ์ (Clerk) จะเป็นผู้มีหน้าที่จัดให้มีการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งจะจัดส่งหนังสือแจ้งวันเวลาและสถานที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ให้แก่ผู้อุทธรณ์ ปกติแล้วผู้อุทธรณ์จะได้รับหนังสือแจ้งการพิจารณาอุทธรณ์ล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 28 วัน แต่ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่สามารถเข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์ก็สามารถแจ้งเหตุผลอันสมควรไปยังเจ้าหน้าที่ของสำนักงานอุทธรณ์ได้โดยตรง และผู้อุทธรณ์อาจขอให้มีการเลื่อน

การพิจารณาอุทธรณ์ออกไปในกรณีจำเป็น หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษ เห็นว่ามีเหตุผลอันสมควรก็จะให้เลื่อนการพิจารณาอุทธรณ์ออกไป

โดยปกติการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษ จะกระทำโดยเปิดเผย เว้นแต่ผู้อุทธรณ์ คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษหรือบุคคลหนึ่งบุคคลใด ร้องขอให้พิจารณาเป็นการเฉพาะในกรณีที่เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับศีลธรรม คำสั่งของรัฐ ความมั่นคง ผู้เยาว์หรือปกป้องความเป็นส่วนตัวในการใช้ชีวิต หรือการพิจารณาโดยเปิดเผยจะทำให้เกิดอคติ เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธินำพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์ เข้ามาในการพิจารณาอุทธรณ์ได้ แต่ถ้าผู้อุทธรณ์หรือตัวแทนไม่ได้เข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยไม่ได้ให้เหตุผล คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษก็อาจจะพิจารณาอุทธรณ์ โดยปราศจากผู้อุทธรณ์ได้

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษพิจารณาอุทธรณ์โดยการรับฟัง ข้อเท็จจริงจากผู้อุทธรณ์และหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีแล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในวันนั้น หรืออาจทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นหนังสือพร้อม ให้เหตุผลประกอบการวินิจฉัยอุทธรณ์และส่งให้คู่กรณีทั้งสองฝ่าย เพื่อเป็นการยืนยันคำวินิจฉัย อุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษ กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ จึงต่างจากประเทศไทยดังที่กล่าวในหัวข้อ 3.1.2.1.2

### 3.1.2.2.3 ผลของการอุทธรณ์

กฎหมายกำหนดผลของการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษในเรื่องการทะเลาะการชำระภาษีและการอุทธรณ์ต่อศาล ดังนี้

#### (1) การทะเลาะการชำระภาษี

ในกรณีของภาษีเงินได้ ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องชำระภาษีตั้งแต่วันที่อุทธรณ์ต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษ ผู้อุทธรณ์จึงไม่ต้องขอทะเลาะการชำระภาษีแต่ อย่างไม่ใด แต่ผู้เสียภาษีจะต้องชำระภาษีเมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษแล้ว ซึ่งในกรณีนี้ แม้ว่าผู้เสียภาษีจะนำข้อพิพาทไปอุทธรณ์โดยการฟ้อง คดีต่อศาลผู้เสียภาษีก็ไม่ได้รับการทะเลาะการชำระภาษี แต่ผู้เสียภาษีมีสิทธิที่จะขอทะเลาะการชำระ ภาษีเมื่อมีการฟ้องคดีต่อศาลได้ ในกรณีนี้จึงต่างจากประเทศไทยดังที่ได้กล่าวไว้ในข้อ 3.1.2.1.4

#### (2) การอุทธรณ์ต่อศาล

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษในปัญหา ข้อเท็จจริงเป็นที่สุด หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ภาษีเงินได้พิเศษมีสิทธินำประเด็นข้อพิพาทเฉพาะแต่ปัญหาข้อกฎหมายไปฟ้องต่อศาลได้

### 3.1.2.3 การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีมูลค่าเพิ่มและอากร (VAT and Duties Tribunals)<sup>8</sup>

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีมูลค่าเพิ่มและอากรเป็นการดำเนินงานส่วนหนึ่งของสำนักงานอุทธรณ์ (The Court Service) ซึ่งเป็นหน่วยงานของ Lord Chancellor's Department มีอำนาจหน้าที่ในการวินิจฉัยอุทธรณ์เกี่ยวกับอากรศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

#### 3.1.2.3.1 การยื่นอุทธรณ์

ผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีมูลค่าเพิ่มและอากรโดยมีรายละเอียด ดังนี้

##### (1) ผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์

ผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีมูลค่าเพิ่มและอากรได้ต้องได้รับคำสั่งทางภาษีจากกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากรก่อน หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำสั่งทางภาษีดังกล่าวจึงจะมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีมูลค่าเพิ่มและอากร ซึ่งกระบวนการนี้ผู้อุทธรณ์ไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียม แต่ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภาษีหรือยื่นคำร้องขอให้ยกเว้นการชำระภาษีก่อน เว้นแต่กรมจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากรจะให้วางหลักประกัน หรืออนุญาตให้ผู้อุทธรณ์ได้แม้ยังมิได้ชำระภาษี ในการยื่นอุทธรณ์ผู้อุทธรณ์อาจนำพยานหลักฐานทุกชนิดที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาทมายื่นด้วย ผู้เสียภาษีจึงจะมีสิทธินำข้อพิพาทขึ้นสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีมูลค่าเพิ่มและอากร ในกรณีนี้จึงต่างจากประเทศไทยที่การชำระภาษีไม่ถือเป็นเงื่อนไขในการยื่นอุทธรณ์ และกฎหมายส่วนใหญ่กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิขอทุเลาการชำระภาษีได้

##### (2) กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์

ผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ต่อสำนักงานคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Tribunals Centre) ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับความวินิจฉัยจากกรมจัดเก็บภาษีและ

<sup>8</sup> Tribunals Service, "VAT and Duties Tribunals : Value Added Tax Appeal and Application to the Tribunals," <[http://www.financeandtaxtribunals.gov.uk/forms\\_leaflets/documents/VAT%20yellow1.pdf](http://www.financeandtaxtribunals.gov.uk/forms_leaflets/documents/VAT%20yellow1.pdf)>, October 2007. and

Tribunals Service, "VAT and Duties Tribunals : Excise Duties Appeal and Application to the Tribunals," <[http://www.financeandtaxtribunals.gov.uk/forms\\_leaflets/documents/EXCISE%20pink1.pdf](http://www.financeandtaxtribunals.gov.uk/forms_leaflets/documents/EXCISE%20pink1.pdf)>, October 2007.

อากรศุลกากร หากผู้เสียภาษีไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ภายในเวลาที่กำหนดได้ ผู้เสียภาษีมีสิทธิขอขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ต่อกรมจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร กำหนดเวลาดังกล่าวจึงมีความใกล้เคียงกับประเทศไทยดังที่ได้กล่าวในข้อ 3.1.2.1.1

### (3) แบบคำอุทธรณ์

การยื่นอุทธรณ์ให้ใช้แบบคำอุทธรณ์ (Notice of Appeal (Form Trip 1)) แต่หากเป็นกรณีที่ผู้อุทธรณ์ยังไม่ได้ชำระเงินค่าภาษีหรือวางประกันไว้ต้องยื่นแบบคำอุทธรณ์ (Notice of Appeal (Form Trip 6)) โดยอาจยื่นอุทธรณ์โดยการส่งทางไปรษณีย์หรือทางโทรสารก็ได้ แต่จะต้องชำระค่าภาษีที่ค้างชำระก่อนจึงจะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีมูลค่าเพิ่มและอากรได้

### 3.1.2.3.2 การพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีมูลค่าเพิ่มและอากร (VAT and Duties Tribunals) มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาทที่เกิดจากภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม และอากรศุลกากรที่จัดเก็บโดยกรมจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีมูลค่าเพิ่มและอากรดำเนินการในรูปของคณะกรรมการ โดยมีเจ้าหน้าที่ประจำของสำนักงานคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีมูลค่าเพิ่มและอากรเป็นประธานกรรมการและมีกรรมการอื่นเป็นองค์คณะ ซึ่งหากเป็นข้อพิพาทที่มีเพียงปัญหาข้อกฎหมาย เจ้าหน้าที่ประจำสำนักงานอาจพิจารณาอุทธรณ์เพียงผู้เดียว แต่ถ้ามีปัญหาข้อเท็จจริงด้วย เจ้าหน้าที่ประจำสำนักงานก็จะพิจารณาอุทธรณ์ร่วมกับกรรมการอื่น

ในการพิจารณาอุทธรณ์จะกระทำที่ลอนดอนหรือแมนเชสเตอร์ แต่ผู้อุทธรณ์อาจร้องขอให้มีการพิจารณาอุทธรณ์ที่เมืองอื่น หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจที่จะจัดให้มีการพิจารณาอุทธรณ์ในเมืองอื่นได้ด้วย โดยเจ้าหน้าที่ของสำนักงานอุทธรณ์ (Clerk) จะเป็นผู้มีหน้าที่จัดให้มีการพิจารณาอุทธรณ์และจัดส่งหนังสือแจ้งวันเวลาและสถานที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ให้แก่ผู้อุทธรณ์ โดยผู้อุทธรณ์จะได้รับหนังสือแจ้งการพิจารณาอุทธรณ์ล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 14 วัน แต่ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่สามารถเข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์ก็สามารถแจ้งเหตุผลอันสมควรต่อเจ้าหน้าที่ของสำนักงานอุทธรณ์ได้โดยตรงและอาจขอให้มีการเลื่อนการพิจารณาออกไป หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีมูลค่าเพิ่มและอากรเห็นว่ามีเหตุผลอันสมควรก็จะให้เลื่อนการพิจารณาอุทธรณ์ออกไป

โดยปกติการพิจารณาอุทธรณ์จะกระทำโดยเปิดเผย เว้นแต่ผู้อุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีมูลค่าเพิ่มและอากร หรือบุคคลหนึ่งบุคคลใดร้องขอให้พิจารณาอุทธรณ์

เฉพาะผู้ที่เกี่ยวข้องในกรณีที่เป็นข้อพิพาทที่เกี่ยวกับศีลธรรม คำสั่งของรัฐ ความมั่นคง ผู้เยาว์ หรือปกป้องความเป็นส่วนตัวในการใช้ชีวิต หรือการพิจารณาโดยเปิดเผยจะทำให้เกิดอคติ และหากผู้อุทธรณ์หรือตัวแทนไม่ได้เข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์โดยไม่ได้ให้เหตุผล คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีมูลค่าเพิ่มและอากรจะพิจารณาอุทธรณ์โดยปราศจากผู้อุทธรณ์ก็ได้

เมื่อพิจารณาอุทธรณ์แล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีมูลค่าเพิ่มและอากรจะมี คำวินิจฉัยอุทธรณ์ทันที หรืออาจทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นหนังสือในภายหลัง และส่งไปยังคู่กรณี ทุกฝ่าย ในการคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เป็นไปตามเสียงข้างมาก กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์กรณีนี้ จึงต่างจากประเทศไทยดังที่ได้กล่าวในข้อ 3.1.2.1.2

#### 3.1.2.3.3 ผลของการอุทธรณ์

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีมูลค่าเพิ่มและอากรในปัญหา ข้อเท็จจริงเป็นที่สุด ผู้เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์มีสิทธินำประเด็นข้อพิพาทเฉพาะ ปัญหาข้อกฎหมายไปฟ้องต่อศาลได้

#### 3.1.2.4 การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าทรัพย์สิน (Valuation Tribunals)<sup>9</sup>

ประเทศอังกฤษมีภาษีที่จัดเก็บโดยท้องถิ่น คือ ภาษีสำหรับสถานที่ที่ไม่มีที่พักอาศัย (Non-Domestic Rates) ภาษีท้องถิ่น (Council Tax) และภาษีธุรกิจ (Business Rates) โดยภาษี เหล่านี้ สำนักงานการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน (The Valuation Office Agency (VOA)) ซึ่งเป็น ส่วนหนึ่งของกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HM Revenue & Customs (HMRC)) และองค์กรท้องถิ่น (Billing Authority) ทำหน้าที่วินิจฉัยและแจ้งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทราบ หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าวสามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์การประเมินมูลค่าทรัพย์สิน (Valuation Tribunals) ซึ่งเป็นหน่วยงานอิสระจากหน่วยงาน จัดเก็บภาษี โดยมีรายละเอียดบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติการบริหารการคลังท้องถิ่น ค.ศ. 1988 (The Local Government Finance Act 1988) พระราชบัญญัติการบริหารการคลังท้องถิ่น ค.ศ. 1992 (The Local Government Finance Act 1992) ระเบียบของคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์การประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ค.ศ. 1989 (Valuation and Community Charge Tribunals Regulations 1989 SI 1989/439 (as amended by SI 1993/292)) ระเบียบว่าด้วยการอุทธรณ์

<sup>9</sup> Tribunal Service, "Valuation Tribunals," <[http://www.valuation-tribunals.gov.uk/valuation\\_tribunals.html](http://www.valuation-tribunals.gov.uk/valuation_tribunals.html)>, October 2007.

ภาษีท้องถิ่น ค.ศ. 1993 (Council Tax (Alteration of Lists and Appeals) Regulations 1993 SI 1993/290) ระบุว่าด้วยการอุทธรณ์ภาษีสำหรับสถานที่ที่ไม่มีการพักอาศัย ค.ศ. 1993 (Non-Domestic Rating (Alteration of Lists and Appeals) Regulations 1993 SI 1993/291) และ ระบุว่าด้วยการอุทธรณ์ภาษีสำหรับสถานที่ที่ไม่มีการพักอาศัย ค.ศ. 2005 (Non-Domestic Rating (Alteration of Lists and Appeals) (England) Regulations 2005 SI 2005/65) โดยมี รายละเอียดการยื่นอุทธรณ์ การพิจารณาอุทธรณ์ และผลของการอุทธรณ์ ดังนี้

#### 3.1.2.4.1 การยื่นอุทธรณ์

ผู้เสียภาษีที่จะมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าทรัพย์สิน (Valuation Tribunals) ต้องมีเหตุผลแบ่งตามประเภทของภาษี ดังนี้

##### (1) ภาษีสำหรับสถานที่ที่ไม่มีการพักอาศัย (Non-Domestic Rates)

(ก) อัตราภาษีที่สำนักงานการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน (The Valuation Office Agency (VOA)) ประเมินไม่ถูกต้อง

(ข) สภาพทางกายภาพที่สำคัญของที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์นั้นได้เปลี่ยนแปลงไป เช่น ถูกทำลายหรือได้รับความเสียหาย มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานของที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์ หรือมีการเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากที่ดินข้างเคียง

(ค) การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินไม่ถูกต้อง

(ง) คำตัดสินของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าทรัพย์สิน (Valuation Tribunals) หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดิน (Lands Tribunal) เป็นเหตุให้มีผลกระทบต่อประเมินราคาที่ดินของผู้เสียภาษี

##### (2) ภาษีท้องถิ่น (Council Tax)

(ก) คำตัดสินของท้องถิ่น (Billing Authority) เกี่ยวกับที่พักอาศัย ค่าธรรมเนียม หรือ อัตราภาษีไม่ถูกต้อง

(ข) การคำนวณภาษีของท้องถิ่น (Billing Authority) ไม่ถูกต้อง

ทั้งนี้ การยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าทรัพย์สิน จะต้องกระทำภายในเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่ผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินจากเจ้าพนักงาน โดยไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียม ซึ่งกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์เป็นเวลาที่ยาวนานกว่าของประเทศไทย ทำให้ผู้เสียภาษีมีเวลาเตรียมการในการอุทธรณ์ได้ดีกว่า

### 3.1.2.4.2 การพิจารณาอุทธรณ์<sup>10</sup>

การพิจารณาอุทธรณ์เป็นอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าทรัพย์สิน (Valuation Tribunals) ซึ่งมีจำนวน 56 แห่งในประเทศอังกฤษ ในการพิจารณาอุทธรณ์นั้นจะกระทำโดยกรรมการจำนวน 3 คน เว้นแต่เป็นกรณีที่ได้รับคามยินยอมจากผู้เสียหายและหน่วยงานจัดเก็บภาษีก็จะพิจารณาอุทธรณ์โดยกรรมการ 2 คน ซึ่งกรรมการแต่ละคนเป็นอาสาสมัครของแต่ละท้องถิ่นจากทุกภาคส่วนของสังคมที่ได้รับการฝึกฝนและมีประสบการณ์ในเรื่องภาษีและหลักการรับฟังพยานหลักฐาน

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าทรัพย์สินได้รับคำอุทธรณ์แล้ว จะมีการแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 4 สัปดาห์ เพื่อให้ผู้อุทธรณ์มาให้อัยการได้แย้งแสดงพยานหลักฐานประกอบการพิจารณาและรับฟังการพิจารณา โดยผู้อุทธรณ์อาจมาด้วยตนเองหรือให้บุคคลอื่นมาแทนตนก็ได้ หากผู้อุทธรณ์ไม่สามารถมาในวันดังกล่าวได้ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิขอให้เปลี่ยนวันก็ได้หากมีเหตุผลสมควร แต่ต้องยื่นขอก่อนที่จะมีการรับฟังอย่างน้อย 3 สัปดาห์ ทั้งนี้ หากกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าทรัพย์สินมีพยานหลักฐานอื่นผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์หลักฐานดังกล่าวได้

ในการพิจารณาอุทธรณ์นั้น จะใช้เวลาประมาณ 45 นาทีถึง 1 ชั่วโมงตามแต่พยานหลักฐานที่เสนอมา ผู้อุทธรณ์ควรมีการจัดเตรียมพยานหลักฐานเท่าที่สามารถจะทำได้เพื่อสนับสนุนข้ออ้างของตน โดยผู้อุทธรณ์อาจเสนอพยานด้วยวาจา พยานเอกสาร หรือแสดงทุกอย่างที่เชื่อว่าจะสนับสนุนข้ออ้างของตนได้ เช่น จดหมาย ภาพ แผนผัง หรือนำบุคคลอื่นเพื่อมาสนับสนุนหรือมาในฐานะผู้สังเกตการณ์ ทั้งนี้ ผู้อุทธรณ์อาจไม่มาก็ได้หากผู้อุทธรณ์ร้องขอและหน่วยงานจัดเก็บภาษีเห็นด้วย การพิจารณาอุทธรณ์ในกรณีนี้จะพิจารณาแต่เพียงพยานเอกสาร กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ในกรณีนี้จึงต่างจากของประเทศไทยตามที่ได้กล่าวในข้อ 3.1.2.1.2

อนึ่ง คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าทรัพย์สินอาจมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์เห็นด้วยกับผู้อุทธรณ์ แก้ไขเปลี่ยนแปลง หรือยกอุทธรณ์ โดยกรณีที่ยกอุทธรณ์นั้นต้องเป็นกรณีที่ผู้อุทธรณ์หรือตัวแทนไม่มาในวันพิจารณาและไม่ได้ร้องขอให้พิจารณาแต่เพียงเอกสาร เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสร็จแล้วเป็นหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ในการเขียนคำวินิจฉัยอุทธรณ์เพื่อให้เป็นไปตามมติของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าทรัพย์สิน โดยจะแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ทราบพร้อมเหตุผลภายใน 21 วันทำการนับแต่วันที่พิจารณาอุทธรณ์

<sup>10</sup> Valuation Tribunal Service, "Guidance notes," <<http://www.valuation-tribunals.gov.uk/guidance-notes/index.html>>, October 2007.

### 3.1.2.4.3 ผลของการอุทธรณ์

กฎหมายกำหนดผลของการยื่นอุทธรณ์ในเรื่องการทะเลาะการชำระภาษีและการอุทธรณ์ต่อศาล ดังนี้

#### (1) การทะเลาะการชำระภาษี

ในกรณีของภาษีท้องถิ่นนั้น ผู้อุทธรณ์ไม่ต้องชำระภาษีหากมีการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ผู้เสียภาษีจึงยังไม่ต้องขอทะเลาะการชำระภาษีแต่อย่างใด โดยผู้เสียภาษีจะต้องชำระภาษีเมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว ในกรณีนี้ผู้เสียภาษีมีสิทธิขอทะเลาะการชำระภาษีได้หากได้นำข้อพิพาทไปฟ้องต่อศาล

#### (2) การอุทธรณ์ต่อศาล

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าทรัพย์สิน (Valuation Tribunals) เว้นแต่กรณีที่ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดิน (Lands Tribunal) ในส่วนปัญหาข้อเท็จจริงเป็นที่สุด หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธินำข้อพิพาทในส่วนปัญหาข้อกฎหมายไปฟ้องต่อศาลได้ แต่หากเป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกับการประเมินมูลค่าที่ดินนั้น ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดิน (Lands Tribunal) ก่อน แล้วจึงนำข้อพิพาทนี้ไปฟ้องเป็นคดีต่อศาล

### 3.1.2.5 การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดิน (Lands Tribunal)<sup>11</sup>

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดิน (Lands Tribunal) เป็นองค์กรที่ตั้งขึ้นในปี ค.ศ. 1949 โดยพระราชบัญญัติคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดิน ค.ศ. 1949 (Lands Tribunal Act 1949) เป็นองค์กรอิสระที่ไม่ขึ้นตรงต่อหน่วยงานที่เป็นมูลเหตุให้เกิดข้อพิพาท คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดิน (Lands Tribunal) มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการประเมินมูลค่าที่ดินในส่วนของภาษีที่ดินที่จัดเก็บโดยกรมการจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HM Revenue and Customs (HMRC))<sup>12</sup> และอำนาจพิจารณาเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าที่อยู่อาศัยในกรณีภาษีสำหรับสถานที่ที่ไม่มีที่พักอาศัย (Non-Domestic Rates)

<sup>11</sup> Tribunal Service. "Lands Tribunal," <<http://www.landstribunal.gov.uk>>, October 2007.

<sup>12</sup> Section 46D The Taxes Management Act 1970

การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดิน (Lands Tribunal) เกี่ยวข้องกับกฎหมายหลายฉบับ อาทิ พระราชบัญญัติการคลังท้องถิ่น ค.ศ. 1996 (The Local Government Finance Act 1996) ในกรณีภาษีสำหรับสถานที่ที่ไม่มีการพักอาศัย (Non-Domestic Rates) และพระราชบัญญัติการบริหารจัดเก็บภาษี ค.ศ. 1970 (The Taxes Management Act 1970) ในกรณีภาษีที่ดิน โดยกฎหมายที่บัญญัติรายละเอียดเกี่ยวกับการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดิน คือ พระราชบัญญัติคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดิน ค.ศ. 1949 (Lands Tribunal Act 1949) และข้อบังคับว่าด้วยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดิน ค.ศ. 1996 (Lands Tribunal Rules 1996) ซึ่งมีรายละเอียดการยื่นอุทธรณ์ การพิจารณาอุทธรณ์ และผลของการอุทธรณ์ ดังนี้

#### 3.1.2.5.1 การยื่นอุทธรณ์

ผู้เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีที่ดินของกรมจัดเก็บภาษีและอากรศุลกากร (HM Revenue and Customs (HMRC))<sup>13</sup> หรือคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าทรัพย์สิน (Valuation Tribunals) อันเกี่ยวกับที่ดิน มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดิน (Lands Tribunal) โดยต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 28 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินหรือได้รับแจ้งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดิน ในกรณีภาษีสำหรับสถานที่ที่ไม่มีการพักอาศัย (Non-Domestic Rate) อย่างไรก็ตาม กำหนดเวลาดังกล่าวอาจขยายออกไปได้หากได้รับอนุญาตจากเจ้าหน้าที่สำนักงานคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดิน (Registrar) กำหนดเวลา ยื่นอุทธรณ์และการขยายกำหนดเวลาจึงมีความใกล้เคียงกับประเทศไทย

ในคำอุทธรณ์ต้องประกอบไปด้วย ชื่อและที่อยู่ของผู้อุทธรณ์ตลอดจนบุคคลที่เกี่ยวข้อง เหตุแห่งการอุทธรณ์ ข้อโต้แย้ง ตลอดจนลายมือชื่อของผู้อุทธรณ์พร้อมลงวันที่กำกับไว้ ในกรณีที่ยื่นโดยตัวแทนต้องมีชื่อ อาชีพและที่อยู่ของตัวแทน และลายมือชื่อของตัวแทนพร้อมลงวันที่กำกับ นอกจากนี้ ต้องยื่นพร้อมเอกสารที่เป็นมูลเหตุแห่งการอุทธรณ์ อาทิ หนังสือแจ้งการประเมิน หรือหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดิน (Lands Tribunal)<sup>14</sup> และเอกสารอื่นที่จำเป็นในการพิจารณาอุทธรณ์<sup>15</sup> โดยทำสำเนาให้ครบถ้วนตาม

<sup>13</sup> Section 46D The Taxes Management Act 1970

<sup>14</sup> Section 5C Lands Tribunal Rules 1996

<sup>15</sup> Section 6 Lands Tribunal Rules 1996

จำนวนบุคคลที่เกี่ยวข้องในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าทรัพย์สิน (Valuation Tribunals) ซึ่งเป็นการอุทธรณ์ครั้งก่อน

การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดิน (Lands Tribunal) ผู้อุทธรณ์ต้องชำระค่าธรรมเนียมในการอุทธรณ์ด้วย จึงต่างจากการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อื่นและการอุทธรณ์ของประเทศไทย เพราะการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทยไม่ต้องชำระค่าธรรมเนียม

### 3.1.2.5.2 การพิจารณาอุทธรณ์<sup>16</sup>

ในการพิจารณาอุทธรณ์นั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดิน (Lands Tribunal) จะพิจารณาก่อนว่าเรื่องนั้นเป็นเรื่องที่จะรับไว้พิจารณาหรือไม่ หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดิน (Lands Tribunal) รับไว้พิจารณา คณะกรรมการจะดำเนินการต่อไปในเงื่อนไขที่เหมาะสม ซึ่งการพิจารณาอุทธรณ์โดยปกติจะกระทำโดยบุคคลเดียว เว้นแต่เป็นกรณีพิพาททั้งในปัญหาข้อกฎหมายและปัญหาการประเมินมูลค่า ก็จะทำโดยกรรมการ 2 คน หรือในบางกรณีจะทำโดยกรรมการ 3 คน

หลังจากนั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดิน (Lands Tribunal) จะรวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์ ได้แก่ คำอุทธรณ์ เอกสารที่ยื่นมาพร้อมคำอุทธรณ์ ตลอดจนพยานหลักฐาน ที่เกี่ยวข้องในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าทรัพย์สิน (Valuation Tribunals) ทั้งนี้ การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดิน (Lands Tribunal) จะกระทำที่หน่วยงานในลอนดอน แต่หากมีความจำเป็นจึงจะกระทำที่อื่น

ในการพิจารณาอุทธรณ์นั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดิน (Lands Tribunal) จะกำหนดวันเพื่อให้บุคคลที่เกี่ยวข้องมีส่วนร่วมในการพิจารณา หากวันดังกล่าวบุคคลที่เกี่ยวข้องไม่สามารถมาพร้อมกันได้ คณะกรรมการจะเลื่อนวันออกไปจนกว่าทุกฝ่ายจะพร้อมมาพร้อมในการพิจารณา ทั้งนี้ ผู้อุทธรณ์ไม่มีหน้าที่ต้องจัดหาทนายความตลอดจนที่ปรึกษาทางกฎหมาย แต่สำนักงานคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดินจะจัดหาที่ปรึกษาซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ของสำนักงานคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดินให้

<sup>16</sup> The Lands Tribunal. "Lands Tribunal Explanatory Leaflet," <[http://www.landtribunal.gov.uk/rules\\_procedures\\_and\\_forms/documents/ExplanatoryLeaflet0406aug07.pdf](http://www.landtribunal.gov.uk/rules_procedures_and_forms/documents/ExplanatoryLeaflet0406aug07.pdf)>, November 2007.

ในวันที่ทำการพิจารณาอุทธรณ์ จะมีการนำเสนอข้ออุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์ ข้อโต้แย้งของฝ่ายต่างๆ ตลอดจนพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาท ในวันดังกล่าวหากผู้อุทธรณ์ไม่ประสงค์จะมาก็อาจยื่นเป็นเอกสารหรือดำเนินการทางโทรศัพท์ได้ ทำให้ผู้อุทธรณ์ได้รับการคุ้มครองสิทธิมากกว่ากฎหมายของประเทศไทย เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดิน (Lands Tribunal) พิจารณาอุทธรณ์แล้ว จะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยแจ้งเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์และบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง

### 3.1.2.5.3 ผลของการอุทธรณ์

กฎหมายกำหนดผลของการอุทธรณ์ในเรื่องการทะเลาะวิวาทชำระภาษีและการอุทธรณ์ต่อศาล ดังนี้

#### (1) การทะเลาะวิวาทชำระภาษี

ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องชำระภาษีตั้งแต่ในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดิน (Lands Tribunal) ผู้เสียภาษีจึงยังไม่ต้องขอทะเลาะวิวาทชำระภาษีแต่อย่างใด ผู้เสียภาษีจะต้องชำระภาษีต่อเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดิน (Lands Tribunal) มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษี ในกรณีนี้ผู้เสียภาษีมีสิทธิขอทะเลาะวิวาทชำระภาษีได้ หากผู้เสียภาษีจะนำข้อพิพาทนี้ไปฟ้องต่อศาล

#### (2) การอุทธรณ์ต่อศาล

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดินในสวนปัญหาข้อเท็จจริงเป็นที่สุด ในขณะที่ปัญหาข้อกฎหมายนั้น หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินมูลค่าที่ดิน มีสิทธินำข้อพิพาทนี้ไปฟ้องต่อศาลได้

## 3.2 การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศฝรั่งเศส<sup>17</sup>

ภาษีที่จัดเก็บในประเทศฝรั่งเศสแบ่งได้เป็นภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อมซึ่งจัดเก็บโดยอาศัยกฎหมายหลัก คือ ประมวลกฎหมายภาษีอากรทั่วไป (Code Général des Impôts) โดยภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีบริษัท ภาษีเงินได้ ภาษีการจ้างแรงงาน ภาษีตราสารการเงิน ภาษี

<sup>17</sup> Kluwer Law and Taxation, France (Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1992) and R. Roblot, French Business Taxation (London: Oyez Publishing Limited, 1974), pp. 240 - 246.

ผลได้จากธุรกรรมบางประเภท ภาษีท้องถิ่น เช่น ภาษีใบอนุญาตธุรกิจ ภาษีอสังหาริมทรัพย์ ภาษีที่อยู่ ภาษีการประกอบธุรกิจวิชาชีพ ภาษีครุภัณฑ์ ส่วนภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีการค้า ภาษีสถียมนั่งรถรวมดา<sup>18</sup> โดยภาษีเหล่านี้มีทั้งที่เป็นภาษีประเมินตนเองและ เจ้าพนักงานประเมิน

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีของประเทศฝรั่งเศสบัญญัติในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษี (Livre des Procédures Fiscales) โดยแบ่งเป็น 2 ขั้นตอน คือ การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองซึ่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีของประเทศฝรั่งเศส เรียกว่า “การยื่นข้อโต้แย้งในฝ่ายปกครอง” แต่ในการศึกษาตามวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะใช้ข้อความว่า “การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง”<sup>19</sup> และการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล โดยผู้เสียภาษีที่ต้องการโต้แย้งความถูกต้องตามกฎหมายของการกำหนดจำนวนภาษีที่ต้องชำระ หรือต้องรับภาระจำเป็นต้องอุทธรณ์ต่อหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่รับผิดชอบก่อนจึงจะนำข้อพิพาทดังกล่าวขึ้นขอความเป็นธรรมต่อศาลที่มีเขตอำนาจได้<sup>20</sup> โดยข้อพิพาททางภาษีที่กำหนดในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรของฝรั่งเศสนั้น หมายถึง ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่าง ผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้จัดเก็บภาษีที่เกี่ยวกับความถูกต้องตามกฎหมายของภาษีที่จัดเก็บเป็นรายบุคคลในส่วนที่เกี่ยวกับการประเมินและกำหนดภาษี ซึ่งหมายถึง การกำหนดฐาน (assiette) และการคำนวณภาษี (liquidation) ส่วนใหญ่แล้วผู้เสียภาษีจะร้องขอให้แก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นแก่ตนเองในการกำหนดภาษีของเจ้าหน้าที่ในกรณีที่มีการประเมินภาษีโดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ถ้าหากผู้เสียภาษีเห็นว่าภาษีที่กำหนดนั้นไม่ถูกต้อง

ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะศึกษาแต่เพียงการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง แต่เพียงอย่างเดียว โดยมีรายละเอียด ดังนี้

### 3.2.1 ข้อพิพาทที่ต้องอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง

ข้อพิพาททางภาษีที่ต้องยื่นอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง หมายถึง ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างประชาชนผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้จัดเก็บภาษีในเรื่องที่เกี่ยวกับความ

<sup>18</sup> Kluwer Law and Taxation, *supra* note 17, p. 152.

<sup>19</sup> เพื่อให้ข้อความที่ใช้ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีความสอดคล้องกัน

<sup>20</sup> อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป, “ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส,” *สรรพากรศาสตร์*, ปีที่ 38 ฉบับที่ 8, (สิงหาคม 2534): น. 84.

ถูกต้องตามกฎหมายของภาษีที่จัดเก็บเป็นรายบุคคลในส่วนที่เกี่ยวกับการประเมินและกำหนดภาษี ซึ่งหมายถึง การกำหนดฐาน (assiette) และการคำนวณภาษี (liquidation) โดยมีกรณีที่ผู้เสียภาษีสามารถยื่นอุทธรณ์ได้<sup>21</sup> ดังนี้

(1) ผู้เสียภาษีมีสิทธิร้องขอให้แก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นแก่ตัวผู้เสียภาษีเอง ในการกำหนดภาษีของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ในกรณีที่เป็นการประเมินโดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง หากผู้เสียภาษีเห็นว่า ภาษีที่กำหนดนั้นไม่ถูกต้องเพราะไม่มีเหตุผลเพียงพอ ผู้เสียภาษีสามารถขอให้ยกเลิกภาษีนั้นได้

(2) ถ้าผู้เสียภาษีเห็นว่า ภาษีที่กำหนดนั้นมากเกินไปจากความเป็นจริง ผู้เสียภาษีมีสิทธิขอให้มีการลดหย่อนภาษีได้

(3) ถ้าผู้เสียภาษีเป็นผู้คำนวณภาษีเองและได้ชำระภาษีแล้ว เมื่อเห็นว่าตนเองคำนวณภาษีผิดพลาด ผู้เสียภาษีมีสิทธิที่จะขอให้รัฐคืนภาษีส่วนที่จ่ายเกินไปได้

นอกจากกรณีที่เกิดความผิดพลาดดังกล่าวแล้ว การเก็บภาษีและการชำระภาษีอย่างถูกต้องอาจเกิดปัญหาได้ในกรณีที่เกิดเหตุการณ์ที่กฎหมายกำหนดให้สามารถใช้สิทธิเรียกร้องสิทธิได้ เช่น การขอค่าภาษีคืนในกรณีที่เลิกสัญญา การขอลดหย่อนภาษีในกรณีที่มีการหยุดกิจการ จะเห็นได้ว่า ไม่ว่าจะเป็นอย่างใดก็ตาม คำร้องของผู้เสียภาษีมีจุดมุ่งหมายเดียวกัน คือ ต้องการจะได้รับการปฏิบัติตามกฎหมาย

### 3.2.2 การยื่นอุทธรณ์

การยื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองมีรายละเอียดในเรื่องผู้มีสิทธิอุทธรณ์ กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ สถานที่ยื่นอุทธรณ์ และแบบคำอุทธรณ์ ดังนี้

#### 3.2.2.1 ผู้มีสิทธิอุทธรณ์

โดยหลักแล้ว ผู้เสียภาษีหรือบุคคลที่ถูกประเมินภาษีในกรณีที่เป็นรายได้ของบุคคลนั้น หรือคู่สมรสของบุคคลนั้น หรือบุคคลที่ได้รับคำสั่งทางปกครองในทางภาษีมียุติสิทธิยื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองเพื่อขอให้ยกเลิก เพิกถอน แก้ไขเปลี่ยนแปลงคำสั่งดังกล่าว แต่มีข้อยกเว้น คือ ผู้เสียภาษีอาจยื่นอุทธรณ์โดยตัวแทนก็ได้ หากเป็นตัวแทนที่ตนแต่งตั้งตามกฎหมายโดยนำหนังสือแต่งตั้งตัวแทนยื่นพร้อมกับคำอุทธรณ์นั้น ในกรณีที่ไม่มีใบมอบอำนาจ

<sup>21</sup> เฟิงอั่ง, น. 84 - 85.

บุคคลนั้นจะต้องเป็นทนายความ บุคคลที่รับผิดชอบในการเสียภาษี หรือบุคคลตามที่กฎหมายกำหนดว่าสามารถกระทำแทนได้ (Notaires ou Huissiers)

นอกจากนี้ บุคคลบางประเภทมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ได้โดยผู้เสียภาษีไม่ต้องตั้งให้เป็นตัวแทน เนื่องจากตามกฎหมายถือว่าการกระทำในนามของผู้เสียภาษีอยู่แล้วด้วยเหตุที่มีการดำเนินงานร่วมกันหรือมีการใช้อำนาจร่วมกัน ได้แก่ ทนายความ คู่สมรสในกรณีที่เป็นการเสียภาษีร่วมกัน และหุ้นส่วนผู้จัดการในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือกรรมการผู้จัดการของบริษัทในกรณีที่ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบริษัทมีหน้าที่เสียภาษี หรือทรัสต์ (trustee) ของผู้ล้มละลายในกรณีเป็นผู้เสียภาษีที่ล้มละลาย

### 3.2.2.2 กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์

กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีแบ่งได้ 3 กรณีตามประเภทของภาษีและประเภทของข้อพิพาททางภาษี ดังนี้

(1) กรณีทั่วไป หากเป็นภาษีทางตรงของท้องถิ่น ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีบริษัท ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ภาษีอสังหาริมทรัพย์ ภาษีโรงเรือน ภาษีการประกอบธุรกิจวิชาชีพ และภาษีทางตรงอื่นๆ ผู้เสียภาษีมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ได้ถึงวันที่ 31 ธันวาคมของปีถัดจากปีที่มีการจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษี หรือของปีถัดจากปีที่เกิดเหตุอันสามารถนำสิทธิอุทธรณ์นั้นได้ เช่น ผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินเมื่อวันที่ 3 มกราคม 2551 ผู้เสียภาษีมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ได้ภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2553

(2) กรณียกเว้น หากเป็นภาษีอื่นนอกจากภาษีทางตรงของท้องถิ่น อาทิ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีการจดทะเบียน (Registration Tax) อากรแสตมป์ และภาษีทางอ้อมอื่นๆ ผู้เสียภาษีต้องยื่นอุทธรณ์ภายในวันที่ 31 ธันวาคมของปีที่สองถัดจากปีดังนี้

(ก) ปีที่มีการจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษีหรือปีที่มีการแจ้งการประเมิน หรือ

(ข) ปีซึ่งมีการชำระภาษีซึ่งจะทำการอุทธรณ์หรือแจ้งการประเมิน (ในกรณีที่เป็นการยื่นอุทธรณ์ที่ไม่ต้องมีการจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษี) หรือ

(ค) ปีที่เกิดเหตุอันเป็นมูลแห่งสิทธิในการอุทธรณ์หรือสิทธิเรียกร้องในทางภาษี

ทั้งนี้ ผู้เสียภาษีสามารถยื่นอุทธรณ์ได้จนถึงเที่ยงคืนของวันสุดท้ายของกำหนดเวลานั้น ตราบใดที่ยังไม่พ้นกำหนดเวลาดังกล่าว ผู้เสียภาษีสามารถยื่นหนังสืออุทธรณ์หลายฉบับต่อเนื่องกันไปได้ แต่หากเป็นกรณีที่ความล่าช้าเกิดจากความผิดปกติของการส่งไปรษณีย์ หนังสืออุทธรณ์นั้นอาจรับไว้พิจารณาได้หากวันที่ได้รับหนังสือนั้นควรมาถึงทันในกรณีปกติ

(3) กรณีพิเศษ การขอคืนภาษีหรือการขอแก้ไขจำนวนภาษีในของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ผู้เสียภาษีจะต้องอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองภายในวันที่ 31 ธันวาคมของปีที่สามถัดจากปีที่ได้รับแจ้งการแก้ไขภาษี

จะเห็นได้ว่า กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีของประเทศฝรั่งเศสเป็นเวลาที่ยาวนานกว่ากำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ของประเทศไทยมากย่อมทำให้ผู้เสียภาษีได้รับการคุ้มครองสิทธิดีกว่ากำหนดเวลาของประเทศไทย เพราะผู้เสียภาษีจะมีเวลาเตรียมการในการอุทธรณ์มากขึ้น

### 3.2.2.3 แบบคำอุทธรณ์<sup>22</sup>

การยื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศฝรั่งเศสไม่มีแบบพินัก โดยคำอุทธรณ์นั้นกฎหมายไม่ได้กำหนดแบบคำอุทธรณ์ที่ผู้เสียภาษีต้องใช้ในการอุทธรณ์ โดยเฉพาะ ผู้เสียภาษีอาจยื่นอุทธรณ์โดยใช้เอกสารที่อยู่ในรูปแบบของจดหมายทั่วไปหรือจดหมายร้องเรียนก็ได้ หากเป็นข้อพิพาททางภาษีที่เกิดจากภาษีเงินได้หรือภาษีทางตรงของท้องถิ่น ผู้เสียภาษีที่ได้เข้ามาติดต่อยังสำนักงานภาษีในท้องถิ่นอาจยื่นอุทธรณ์โดยการแถลงด้วยวาจาก็ได้ ในกรณีนี้จึงต่างจากประเทศไทยที่ผู้เสียภาษีต้องยื่นอุทธรณ์โดยใช้แบบคำอุทธรณ์ที่กำหนดไว้ตามประเภทและชนิดของภาษี เว้นแต่การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ที่ไม่มีการกำหนดแบบคำอุทธรณ์ ซึ่งกรณีของประเทศไทยอาจมีปัญหาแก่ผู้อุทธรณ์ได้

ในคำอุทธรณ์ต้องมีรายการที่ประกอบด้วย ชื่อและที่อยู่ของผู้อุทธรณ์ หากเป็นผู้อุทธรณ์ที่อยู่นอกประเทศฝรั่งเศสต้องมีการแสดงที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสไว้ด้วย และต้องแสดงจำนวนภาษีที่พิพาท เช่น จำนวนเงินที่ถูกประเมิน และต้องมีข้อความปฏิเสธหรือโต้แย้งคำสั่งในทางภาษีซึ่งแสดงโดยย่อถึงประเด็นอุทธรณ์และคำขอบังคับของผู้เสียภาษี ลายมือชื่อของผู้อุทธรณ์และตัวแทน โดยยื่นพร้อมคำสั่งอันเป็นเหตุให้อุทธรณ์นั้น ในกรณีที่เป็นการอุทธรณ์ กฎเกณฑ์ต้องระบุบทบัญญัติแห่งกฎหมาย คำขอให้ทุเลาการชำระภาษี

### 3.2.2.4 สถานที่ยื่นอุทธรณ์

ภาษีที่จัดเก็บโดยส่วนบัญชีของกระทรวงการคลัง อันได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีอนุญาติ ประกอบวิชาชีพ ผู้เสียภาษีต้องยื่นอุทธรณ์ที่หน่วยงานซึ่งมีหน้าที่ในการจัดทำบัญชีการเก็บภาษีนั้นๆ ส่วนภาษีที่ไม่ต้องการจัดทำบัญชีการเก็บภาษี อันได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีค่าจ้าง ผู้เสียภาษีต้องยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีประเภทนั้นๆ

<sup>22</sup> อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป, “การระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศฝรั่งเศส,” เอกสารประกอบคำบรรยายวิชากฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549 (อัดสำเนา)

หากมีการยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีอื่นซึ่งไม่ใช่หน่วยงานที่รับผิดชอบเรื่องนั้น กฎหมายกำหนดให้เป็นหน้าที่ของสำนักงานจัดเก็บภาษีที่ได้รับคำอุทธรณ์ต้องส่งคำอุทธรณ์ไปให้หน่วยงานที่มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์โดยตรง และต้องแจ้งการส่งคำอุทธรณ์ดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์ทราบด้วย

### 3.2.3 การพิจารณาอุทธรณ์

การพิจารณาอุทธรณ์มีรายละเอียด ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ และการทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ดังนี้

#### 3.2.3.1 ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

การพิจารณาอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองนั้น กฎหมายแยกผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตามประเภทของภาษีที่ก่อให้เกิดข้อพิพาทขึ้น ดังนี้

(1) ในกรณีที่เป็นข้อพิพาททางภาษีซึ่งเกิดจากภาษีที่ไม่ต้องจัดทำบัญชีการเก็บภาษี กฎหมายกำหนดให้หัวหน้าหน่วยงานภาษีซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษีนั้นๆ ตามเขตที่รับผิดชอบเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

(2) ในกรณีที่เป็นข้อพิพาททางภาษีซึ่งเกิดจากภาษีที่ต้องมีการจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษี กฎหมายกำหนดให้หัวหน้าหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่จัดทำบัญชีจัดเก็บภาษีนั้นๆ เป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศฝรั่งเศสแตกต่างจากผู้พิจารณาอุทธรณ์ของประเทศไทย เนื่องจากประเทศฝรั่งเศสจะพิจารณาอุทธรณ์โดยบุคคลเดียว แต่ประเทศไทยนั้น มีทั้งการพิจารณาอุทธรณ์โดยบุคคลเดียวและการพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งส่งผลให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีแตกต่างกันไป เช่น กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ เพราะหากผู้พิจารณาอุทธรณ์อยู่ในรูปคณะกรรมการย่อมต้องใช้เวลาในการดำเนินการนานกว่าการพิจารณาอุทธรณ์โดยบุคคลเดียว จำนวนคนที่มีส่วนร่วมในการพิจารณา ทั้งๆ ที่ประเทศไทยและประเทศฝรั่งเศสมีศาลซึ่งทำหน้าที่วินิจฉัยข้อพิพาททางภาษีโดยเฉพาะเช่นเดียวกัน ทั้งนี้จะวิเคราะห์ต่อไปในบทที่ 4

#### 3.2.3.2 กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อผู้เสียภาษีได้ยื่นอุทธรณ์แล้ว คำอุทธรณ์ดังกล่าวจะต้องมีการไต่สวนและมีการยื่นยันรับรองโดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้กำหนดฐานภาษีหรือมีการรับรองบัญชีจัดเก็บภาษี

ที่ได้มีการอุทธรณ์นั้นตามแต่ละกรณี ก่อนเสนอต่อฝ่ายปกครองผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป ทั้งนี้ การตรวจสอบไตสวนคำอุทธรณ์โดยฝ่ายปกครองนี้จะต้องตรวจสอบทั้งรูปแบบและมูลเหตุแห่งการอุทธรณ์รวมถึงตรวจสอบคำอุทธรณ์ว่ามีรายการและได้ยื่นภายในกำหนดเวลาหรือไม่ ในกรณีที่มีข้อบกพร่องซึ่งอาจแก้ไขได้ เช่น ลืมลงลายมือชื่อ เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องส่งคำอุทธรณ์นั้นให้ผู้อุทธรณ์แก้ไข

การพิจารณาอุทธรณ์เป็นอำนาจของบุคคลเดียว ตามปกติจะมีการจัดทำสำนวนสอบสวนข้อเท็จจริง และถ้าสามารถแก้ไขข้อพิพาทนั้นได้โดยวิธีหนึ่งวิธีใด หน่วยงานก็จะพยายามทำให้ปัญหาข้อพิพาทดังกล่าวสำเร็จลุล่วงไป เช่น การประนีประนอมภาษีที่ประเมินซึ่งการประนีประนอมอาจเกิดขึ้นจากตัวผู้อุทธรณ์หรือเจ้าหน้าที่ที่พิจารณา

หากไม่สามารถยุติข้อพิพาทได้โดยวิธีอื่น เช่น การประนีประนอม ในกรณีนี้ จะให้หัวหน้าหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี หรือหัวหน้าหน่วยงานที่จัดทำบัญชีจัดเก็บภาษีนั้นๆ ตามแต่กรณีเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ เมื่อพิจารณาอุทธรณ์เสร็จแล้ว ผู้พิจารณาอุทธรณ์อาจมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ 3 ลักษณะ คือ ยกอุทธรณ์ ยกเลิกการประเมินหรือคำสั่งทางภาษี ลดหย่อนภาษีโดยมีเงื่อนไขหรือลดหย่อนภาษีโดยไม่มีเงื่อนไข

### 3.2.3.3 กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อหัวหน้าหน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือหัวหน้าหน่วยงานจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษี ผู้พิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์แล้ว บุคคลดังกล่าวต้องพิจารณาและมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นอุทธรณ์ แต่หากหัวหน้าหน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือหัวหน้าหน่วยงานจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษีพิจารณาอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายในเวลาที่กำหนด ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์อาจขยายกำหนดเวลาต่อไปได้อีกไม่เกิน 3 เดือนนับจากวันครบกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ โดยหัวหน้าหน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือหัวหน้าหน่วยงานจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษีแล้วแต่กรณีจะต้องแจ้งการขยายเวลาดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนพ้นกำหนดเวลาดังกล่าว

หากยังไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์เมื่อครบกำหนดเวลาที่ขยาย หรือครบกำหนดเวลา ในกรณีที่ไม่มีกรขยายกำหนดเวลา หรือมีการขยายกำหนดเวลาแต่ไม่ได้มีการแจ้งการขยายกำหนดเวลาให้ผู้อุทธรณ์ทราบ กฎหมายให้ถือว่าบรรดาข้อโต้แย้งในคำอุทธรณ์เหล่านั้นถูกยกทั้งหมด ผู้อุทธรณ์จึงมีสิทธินำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอคำวินิจฉัยจากฝ่ายปกครอง นอกจากนี้ หากหัวหน้าหน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือหัวหน้าหน่วยงานจัดทำบัญชี

จัดเก็บภาษีที่มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เห็นว่า การพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาทดังกล่าวจะล่าช้า ผู้พิจารณาอุทธรณ์ก็มีอำนาจส่งคำอุทธรณ์ดังกล่าวไปยังศาลเพื่อพิจารณาโดยตรงได้ด้วย<sup>23</sup>

ดังนั้น กำหนดเวลาและการขยายเวลาพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศฝรั่งเศส จึงแตกต่างจากประเทศไทย เนื่องจากประเทศฝรั่งเศสมีการกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์และ มีการกำหนดให้ขยายเวลาดังกล่าวออกไปได้ แต่กฎหมายของประเทศไทยโดยส่วนใหญ่ไม่ได้ กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้ซึ่งอาจทำให้เกิดความล่าช้า นอกจากนี้ กฎหมายของประเทศ ฝรั่งเศสจะมีการกำหนดบทบังคับให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จ ภายในเวลาซึ่งหากไม่มีคำวินิจฉัยภายในกำหนดกฎหมายให้สิทธิผู้อุทธรณ์นำข้อพิพาทดังกล่าวไป ฟ้องต่อศาลได้ทันที แต่กรณีของประเทศไทยมิได้กำหนดผลดังกล่าวไว้ทำให้เกิดความล่าช้า ในการพิจารณาอุทธรณ์อันเป็นผลเสียแก่ผู้เสียภาษีได้

#### 3.2.3.4. การทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์

เมื่อหัวหน้าหน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือหัวหน้าหน่วยงานจัดทำบัญชีจัดเก็บภาษี ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตามแต่กรณีได้พิจารณาอุทธรณ์เสร็จแล้ว อาจมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ 3 ลักษณะ คือ เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ทั้งหมดหรือแต่เพียงบางส่วน การเพิกถอน หรือแก้ไขคำสั่ง ทางภาษี หรือให้ยกอุทธรณ์ ทั้งนี้ ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ยกอุทธรณ์ทั้งหมดหรือยอมรับ ตามคำอุทธรณ์แต่เพียงบางส่วน หัวหน้าหน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือหัวหน้าหน่วยงานจัดทำบัญชี จัดเก็บภาษีผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์จะต้องแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบและแสดงเหตุที่ยกอุทธรณ์ ทั้งหมดหรือแต่บางส่วนขึ้นอ้างด้วย

#### 3.2.4 ผลของการอุทธรณ์

กฎหมายกำหนดผลของการอุทธรณ์ในเรื่องการทะเลาะการชำระภาษี ผลของคำวินิจฉัย อุทธรณ์ และการอุทธรณ์ต่อศาล ดังนี้

##### (1) การทะเลาะการชำระภาษี

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองไม่เป็นเหตุให้ผู้อุทธรณ์ได้รับการงดเว้น การจัดเก็บภาษี (ทะเลาะการชำระภาษี) แต่ผู้อุทธรณ์มีสิทธิขอทะเลาะการชำระภาษีได้ โดยทำคำร้อง ขอทะเลาะการชำระภาษีซึ่งอาจยื่นไปพร้อมกับคำอุทธรณ์ หรืออาจยื่นภายหลังแต่อย่างช้าที่สุด ภายในเวลาที่กำหนดให้ยื่นอุทธรณ์ก็ได้

<sup>23</sup> อรรถวิมล ผลสุวรรณ สบายรูป, อ้างแล้ว เิงอรรถที่ 20, น. 88.

ในการขอทุเลาการชำระภาษี ผู้เสียภาษีต้องจัดหาหลักประกันตามที่หน่วยงานร้องขอ กล่าวคือ ต้องมีทรัพย์สินมาประกัน แต่ถ้าภาษีที่ประเมินต่ำกว่า 3,000 ยูโร ผู้อุทธรณ์ไม่ต้องมีทรัพย์สินมาประกัน โดยเจ้าหน้าที่ซึ่งพิจารณาคำร้องจะเป็นผู้วินิจฉัยว่าสามารถให้ทุเลาการชำระภาษีนานเท่าไร ถ้าทรัพย์สินที่ประกันไม่พอ เจ้าหน้าที่สามารถแจ้งต่อผู้ยื่นคำร้อง ผู้ยื่นคำร้องสามารถคัดค้านต่อผู้พิพากษา (juge des référés) ได้

### (2) ผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์

หากคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นคุณแก่ผู้อุทธรณ์ทั้งหมดหรือแต่เพียงบางส่วน เช่น คืนเงินค่าภาษีที่ผู้อุทธรณ์ได้ชำระไว้แล้ว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิได้รับดอกเบี้ยจากเงินที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีต้องชำระคืน ได้รับเงินค่าธรรมเนียมในการวางหลักประกันในกรณีของทุเลาการชำระภาษีคืน และได้รับคืนค่าธรรมเนียมค่าแถลงในกรณีที่เป็นกรณียื่นอุทธรณ์โดยตัวแทน แต่หากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีเพิ่ม ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีในส่วนที่ยังค้างชำระนั้น ในกรณีนี้จึงต่างจากประเทศไทยเนื่องจากกฎหมายโดยส่วนใหญ่ของประเทศไทยมิได้กำหนดเรื่องการเยียวยาผู้อุทธรณ์ไว้ซึ่งล้วนเป็นปัญหาแก่ผู้เสียภาษี

### (3) การอุทธรณ์ต่อศาล

เมื่อได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือผู้พิจารณาอุทธรณ์ไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือกำหนดเวลาขยายออกไป หรือมิได้แจ้งการขยายกำหนดเวลา ผู้เสียภาษีที่ได้อุทธรณ์ไว้มีสิทธินำข้อพิพาทดังกล่าวอุทธรณ์โดยการฟ้องคดีต่อศาลที่มีอำนาจได้

ทั้งนี้ ศาลยุติธรรมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีที่เกี่ยวกับภาษีทางอ้อม อากร แสตมป์ ค่าธรรมเนียม ภาษีโฆษณา และภาษีอื่นๆ ที่มีลักษณะเป็นภาษีทางอ้อม เว้นแต่ภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีที่เกิดจากภาษีทางตรง และภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกรณีนี้แม้ว่าจะไม่มีการแยกศาลภาษีออกมาโดยชัดแจ้ง แต่การพิจารณาข้อพิพาททางภาษีโดยศาลปกครองและศาลยุติธรรมนั้นจะพิจารณาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ในทางภาษีซึ่งเรียกว่า “ผู้พิพากษาภาษี” (juge de l'impôt) โดยกระบวนการพิจารณาคดีภาษี ทั้งสองศาลนั้นเป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษี (Livre des Procédures Fiscales) จึงอาจถือได้ว่าประเทศฝรั่งเศสมีศาลที่ทำหน้าที่พิจารณาข้อพิพาททางภาษีโดยเฉพาะเช่นเดียวกับประเทศไทยซึ่งมีศาลภาษีอากรทำหน้าที่พิจารณาคดีภาษีโดยเฉพาะ